



Arvio tulevan IFRS 16 -Vuokrasopimusstandardin käyttöönoton vaikutuksista Destian konserniin

Henna Hänninen

Opinnäytetyö
Liiketalouden koulutusohjelma
2018



Tekijä(t) Henna Hänninen	
Koulutusohjelma Liiketalous	
Raportin/Opinnäytetyön nimi Arvio tulevan IFRS 16 -Vuokrasopimusstandardin käyttöönoton vaikutuksista Destian konserniin	Sivu- ja liitesivumäärä 27 + 3
<p>Opinnäytetyössä käsitellään 1.1.2019 voimaan tulevan IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin vaikutuksia Destia-konsernin tilinpäätöskäytäntöön. Aihe valikoitui, koska yhtiöllä oli tarve selvittää, mitä tuleva standardi sisältää ja kuinka se tulee vaikuttamaan yhtiön tilinpäätösinformaatioon. Opinnäytetyön toimeksiantajana on Destian konsernilaskenta.</p> <p>Opinnäytetyön tutkimusongelmana on selvittää, mitä IFRS 16 -standardi sisältää ja kuinka se eroaa sitä edeltävästä IAS 17 -standardista. Tämän lisäksi pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin mitä vuokrasopimuksia Destiasta löytyy ja millainen arvioitu vaikutus IFRS 16 -standardilla on kartoitettujen vuokrasopimusten myötä Destian konsernin taseeseen ja valittuihin tunnuslukuihin. Tavoitteena on myös vastata apukysymykseen, millaisia toimenpiteitä standardin käyttöönotto edellyttää yrityksen sisällä.</p> <p>Opinnäytetyö aloitettiin tutustumalla IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin sisältöön perehtymällä aiheita käsittelevään aineistoon. Haasteelliseksi muodostui se, että standardin ollessa uusi, ei aiheita käsittelevää kirjallisuutta ollut vielä saatavilla.</p> <p>Tutkimus toteutettiin käyttämällä kvalitatiivista tutkimusmenetelmää. Tutkimus aloitettiin selvittämällä, mitä vuokrasopimuksia yrityksessä oli voimassa 30.6.2017 haastatteleamalla Destian eri liiketoiminnan osa-alueiden henkilöitä, jotka yhtiössä käsittelevät vuokrasopimuksia. Haastatteluista saadun aineiston perusteella koottiin Excel-laskentataulukko voimassa olevista vuokrasopimuksista, jonka pohjalta muodostettiin arvio tulevan standardin käyttöönoton vaikutuksista konsernilaskentaan.</p> <p>Tutkimus osoitti, että IFRS 16 -standardin käyttöönoton myötä yhtiön vuokrasopimukset tulevat osaksi konsernin tasetta, sillä vuokrasopimuksia käsitellään standardin mukaan IFRS-tilinpäätöksessä käyttöomaisuuden tapaan. Taseen ulkopuolelle jäävät vuokra-ajaltaan alle 12 kuukauden pituiset vuokrasopimukset, sekä sellaisia esineitä koskevat vuokrasopimukset, jotka ovat uutena ostettuna arvoltaan alle 5000 Yhdysvaltain dollaria. 1.1.2019 alkaen IFRS-tilinpäätöksessä taseeseen lisätään leasingvelka ja -omaisuus.</p>	
Asiasanat IFRS-raportointi, IFRS-tilinpäätöskäytäntö, IFRS 16, vuokrasopimukset	

Sisälllys

1	Johdanto	1
1.1	Toimeksiantaja.....	1
1.2	Opinnäytetyön aihe ja rajaus.....	2
1.3	Opinnäytetyön tutkimusongelma ja -kysymykset	3
1.4	Opinnäytetyön tavoite	3
1.5	Tutkimuksen toteutus	3
2	Teoreettinen viitekehys	5
2.1	Vuokrasopimusten käsittely IFRS-raportoinnissa IAS 17 -standardin ja tulevan IFRS 16 -standardin mukaisesti.....	6
2.1.1	IAS 17 Vuokrasopimukset -standardi	6
2.1.2	IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi	7
2.1.3	IFRS 16 -standardin mukainen vuokrasopimuksen määritelmä	8
2.1.4	IFRS 16 -standardin soveltamisala.....	9
2.1.5	Helpotukset IFRS 16 -standardin soveltamisesta	9
2.1.6	IFRS 16 vuokralle ottajalle	11
2.1.7	Myynti ja takaisinvuokraus IFRS 16 -standardin mukaisesti	12
2.2	IAS 17- ja IFRS 16 -standardien eroavaisuudet	13
2.3	Suomalaisen ja IFRS:n mukaisen tilinpäätösnormiston eroavaisuudet	14
3	Tutkimus	15
3.1	Tutkimusmenetelmät.....	15
3.2	Haastattelut.....	16
4	Tutkimustulokset	18
4.1	Tilinpäätösanalyysi ja vuokrasopimusten kirjanpitokäsittely Destiassa	18
4.1.1	Destian vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyyn perehtyminen	18
4.2	Vuokrasopimusten käsittely IFRS 16 -standardin mukaisesti.....	19
4.3	Destiassa 30.6.2017 voimassa olevat IFRS 16:n mukaisesti taseeseen merkittävät vuokrasopimukset	21
4.4	Vaikutukset taloudellisiin tunnuslukuihin.....	22
4.5	Johtopäätökset.....	24
5	Loppusanat	26
	Lähteet	28
	Liitteet.....	31

1 Johdanto

IFRS-tilinpäätösstandardit on laadittu Euroopan unionin alueen listayhtiöiden tilinpäätösinformaation yhtenäistämiseksi. Yritystoiminnan kansainvälistyminen teki tarpeelliseksi tilinpäätöskäytäntöjen yhtenäistämisen vertailukelpoisuuden lisäämiseksi. (Pörssisäätiö 2005, 4.) Standardit laativat International Financial Reporting Standards Board, yleishyödyllinen voittoa tavoittelematon järjestö, joka koostuu eri kulttuurillisista ja ammatillisista taustoista tulevista talousalan ammattilaisista. IFRSB:n jäsenten tehtävänä on täysipäiväisesti kehittää ja pitää ajan tasalla standardikokoelmaa. (IFRS Foundation 2017, 14-15.)

Tammikuussa 2019 voimaantuleva IFRS 16 -standardi käsittelee vuokrasopimuksia. Ennen tätä vuokrasopimuksia käsitellään IAS 17 -standardin mukaisesti. IAS 17 -standardin mukaan vuokralle ottajan täytyy erottaa rahoitusleasingsopimukset ja operatiiviset vuokrasopimukset toisistaan: rahoitusleasingsopimukset merkitään taseeseen, kun taas operatiiviset vuokrasopimukset jäävät sen ulkopuolelle. Uuden standardin myötä kaikki paitsi arvoltaan vähäiset ja vuokra-ajaltaan lyhytaikaiset sopimukset merkitään taseeseen. (PWC 2016a, 1.)

IFRS 16:n vaikutus näkyy konsernin taseessa ja sen myötä taseeseen perustuvissa tunnusluvuissa. Tuloslaskelman laatimisessa standardi vaikuttaa siten, että yrityksen täytyy kirjata vuokrasopimusvelasta syntyvät korkokulut sekä poistoa käyttöoikeus-omaisuuserästä. Tästä johtuen sopimuksista, jotka IAS 17:n aikaan luokiteltiin operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi, kirjataan vuokrakauden alussa enemmän kuluja kuin aiemmin. (PWC 2016a, 1.)

1.1 Toimeksiantaja

Opinnäytetyön toimeksiantajana on Destia Oy, joka on suomalainen infra- ja rakennus-alalla toimiva osakeyhtiö, Destia-alakonsernin emoyhtiö. Destia Group -konsernin emoyhtiö- ja tytäryrityssuhteet on esitetty kuvassa 1. Konsernin emoyhtiön Destia Group Oyj:n koko osakekannan omistaa Ahlström Capital -konserni. Vuonna 2017 Destia Group -konsernin liikevaihto oli 478,7 miljoonaa euroa. (Destia 2017.) Opinnäytetyössä myöhemmin puhuttaessa Destiasta, viitataan koko konserniin.

Konsernin emo- ja tytäryrityssuhteet olivat seuraavat:

Yritys	Kotimaa	Konsernin omistus- ja ääniosuus %	Emoyrityksen omistus- ja ääniosuus %
31.12.2017			
Destia Group Oyj, emoyhtiö	Suomi		
Destia Oy, alakonsernin emoyhtiö	Suomi	100	100
Destia Oy:n tytäryhtiöt			
Destia Eesti AS	Viro	100	100
Destia Engineering Oy	Suomi	50,79	50,79
Turgel Grupp AS	Viro	100	100
Destia Rail Oy	Suomi	100	100
Destia Sverige AB	Ruotsi	100	100
Destia International Oy	Suomi	100	100
Finnroad Oy	Suomi	100	100

Kuva 1. Destia-konsernin emo- ja tytäryrityssuhteet (Destia vuosikertomus 2017, 62.)

Destian liiketoimintaan kuuluvat teiden ja ratojen, sekä liikenne- ja teollisuusympäristöjen suunnitteleminen, rakentaminen ja ylläpito. Yrityksen asiakkaita ovat teollisuus- ja liikeyritykset, kunnat, kaupungit ja muut valtionhallinnon organisaatiot. (Destia 2016, 2.) Destian palvelut käsittävät maanalaisen rakentamisen, sekä maanpäällisen tie- ja rataverkoston rakentamisen ja ylläpidon. Liiketoimintaan kuuluvat myös energiainfra ja insinöörirakentaminen. (Destia 2017.)

1.2 Opinnäytetyön aihe ja rajaus

Opinnäytetyön aiheena on 1.1.2019 käyttöön otettava IFRS 16 -Vuokrasopimukset -standardi ja sen tulevien vaikutusten arvioiminen vuoden 2017 puolivuositarkastukseen perustuvan taloudellisen informaation perusteella. Opinnäytetyötä varten kartoitetaan 30.6.2017 voimassa olevat Destia-konsernin vuokrasopimukset. Tavoitteena on antaa toimeksiantajalle arvio standardin tulevista vaikutuksista, sekä tuoda esiin asiat, joihin standardin käyttöönotossa tulee kiinnittää huomiota.

Toimeksianto rajataan käsittelemään IFRS 16 vaikutuksia Destia-konsernin taseeseen ja opinnäytetyötä varten valittuihin tunnuslukuihin. Tutkimuksessa keskitytään erityisesti vuokralle ottajan näkökulmaan, koska standardin vaikutus on merkittävin juuri vuokralle ottajan IFRS-tilinpäätöskäsittelyyn. Koska uuden standardin myötä vuokralle antajan käsittelytapa ei eroa huomattavasti IAS 17 -standardin mukaisesta vuokrasopimusten käsitte-lystä, vaikutuksiin vuokralle antajan näkökulmasta perehdytään vähäisemmin.

1.3 Opinnäytetyön tutkimusongelma ja -kysymykset

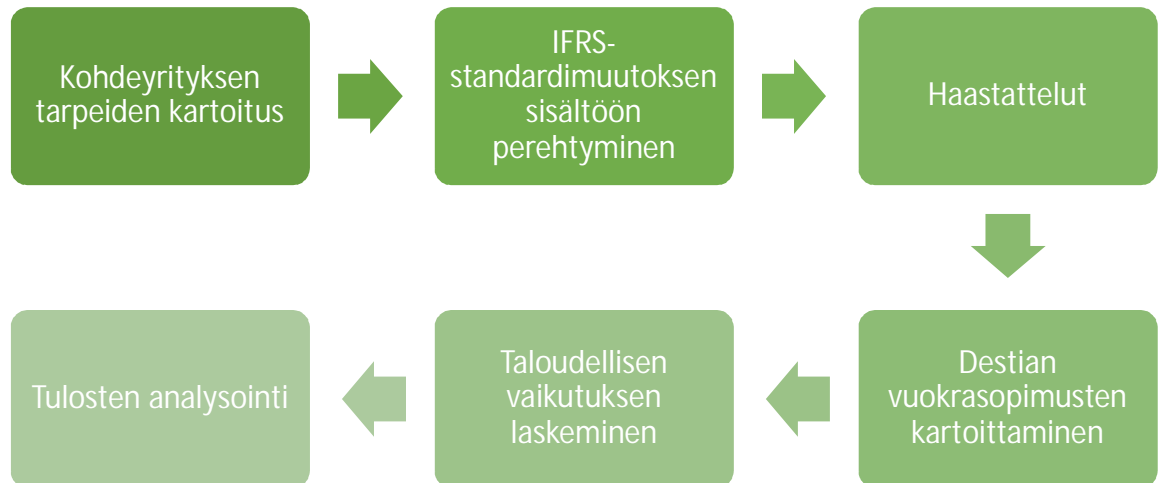
Opinnäytetyön tutkimusongelmana on selvittää, mitä IFRS 16 -standardi sisältää ja kuinka se eroaa sitä edeltävästä IAS 17 -standardista. Tämän lisäksi pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin mitä vuokrasopimuksia Destiasta löytyy ja millainen arvioitu vaikutus IFRS 16 -standardilla on kartoitettujen vuokrasopimusten perusteella Destian IFRS:n mukaiseen taseeseen ja valittuihin tunnuslukuihin. Tavoitteena on myös vastata apukysymykseen, millaisia toimenpiteitä standardin käyttöönotto edellyttää konsernin sisällä.

1.4 Opinnäytetyön tavoite

Tavoitteena on selvittää, mitä IFRS 16 -standardi sisältää ja mitä vuokrasopimuksia Destia-konsernissa on voimassa 30.6.2017. Opinnäytetyön tarkoituksena on tarjota informaatiota tulevan muutoksen tueksi, kun selvitetään, kuinka toimintatapoja tulee muuttaa uuden standardin johdosta. Taloudellisten tunnuslukujen ja voimassaolevien vuokrasopimusten kokoamisen myötä on tavoitteena tarjota toimeksiantajalle arvio standardimuutoksen vaikutuksista.

1.5 Tutkimuksen toteutus

Tutkimus toteutetaan perehtymällä standardimuutoksen sisältöön teoreettisella tasolla ja kartoittamalla sen jälkeen toimeksiantajayrityksen valittuna hetkenä voimassa olevat vuokrasopimukset. Arvio standardimuutoksen vaikutuksista muodostetaan 30.6.2017 voimassa olleiden vuokrasopimusten perusteella. Vuokrasopimukset kartoitetaan haastattelemalla Destian vuokrasopimuksista vastaavia henkilöitä. Saadun aineiston perusteella kootaan Excel-taulukko voimassaolevista vuokrasopimuksista.



Kuvio 1. Opinnäytetyön toteutussuunnitelma

Vuokratuista esineistä maksettavien vuokrien yhteisarvon ja sen perusteella laskettujen tunnuslukujen mukaisesti pyritään muodostamaan suuntaa antava arvio siitä, mikä vaikutus standardilla tulee olemaan Destian IFRS:n mukaiseen konsernitilinpäätökseen. Opinnäytetyön toteutussuunnitelma on kuvattu kuviossa 1.

2 Teoreettinen viitekehys

IFRS-tilinpäätösraportointi on saanut alkunsa yritystoiminnan ja sijoittamisen kansainvälistymisestä. Myös pankit ja muut rahoituslaitokset, sekä vakuutusyhtiöt harjoittavat kasvavissa määrin toimintaansa yli kansallisten rajojen. Koska jokaisella maalla on omat tilinpäätöskäytäntönsä, koettiin tarpeelliseksi kehittää yhtenäinen tilinpäätösohjeistus, jotta tilinpäätösinformaatiosta saataisiin kansainvälisesti vertailukelpoista. (Haaramo 2009, 27.)

IFRS (International Financial Reporting Standards) on kansainvälisessä käytössä oleva standardikokoelma, joka käsittelee tilinpäätöstietojen raportointia. Standardikokoelman mukaisen konsernitilinpäätöksen laatiminen on ollut pakollista vuodesta 2005 alkaen julkisesti noteeratuille yrityksille, mutta raportointitapaa voivat käyttää vapaaehtoisesti myös muut yritykset. IFRS:n mukainen tilinpäätöstietojen raportointi edellyttää huolellista tutustumista standardeihin, sillä standardikokoelma sisältää yksityiskohtaisia ohjeita ja sille tunnusomaista ovat myös jatkuvat muutokset. (Halonen ym 2017, 5.)

IFRS-standardikokoelman kaltaisen kansainväliseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätösohjeistuksen laatiminen alkoi 1970-luvulla International Accounting Standards Committeeen toimesta, joka oli kansainvälinen laskentatoimen alan järjestö. 2000-luvulla järjestö organisoitiin uudelleen, jolloin se sai nimen International Accountings Standards Board (IASB). Uudelleenorganisoinnin yhteydessä standardikokoelmaa alettiin kutsua nimellä IFRS, International Financial Reporting Standards. IASB työskentelee yhteistyössä eri maiden laskentatoimen ammattilaisten, kuten tilintarkastajien, sekä tilinpäätösten laatijoiden ja käyttäjien kanssa. (Yritystutkimuslautakunta ry 2006, 4.)

Viime vuosien aikana IASB on syventänyt yhteistyötään yhdysvaltalaisen laskentatoimen ammattilaisten kanssa IFRS:n käytön laajentamiseksi maailmanlaajuisesti käytössä olevaksi raportointiohjeistukseksi. IASB:n ja US GAAP:n (United States Generally Accepted Accounting Principles) yhtenäistämishankkeiden johdosta lähivuosina otetaankin käyttöön uusia standardeja, joihin IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardikin kuuluu. (Halonen ym 2017, 5.)

Ennen IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardia vuokrasopimuksia on käsitelty IFRS-raportoinnissa IAS 17-standardin mukaisesti, jonka mukaan vuokrasopimukset jaotellaan rahoitusleasingsopimuksiin ja operatiivisiin sopimuksiin. Rahoitusleasingsopimukset luokitellaan vuokrasopimuksiksi, joissa taloudellinen vastuu on vuokralle ottajalla. Vain rahoitus-

leasingsopimukset on tarvinnut merkitä vuokralle ottajan taseeseen käyttöomaisuuden tapaan. Vuokrasopimukset, joita ei ole tulkittu rahoitusleasingeiksi, on voitu jättää taseesta pois ja ne on tarvinnut mainita vain tilinpäätöksen liitetiedoissa. Näitä vuokrasopimuksia kutsutaan operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi. (Kolehmainen 2014, 14.)

IAS 17 -standardin mukainen vuokrasopimusten luokittelu on mahdollistanut yrityksille tapauskohtaisen tulkinnanvaraisuuden. Tämä on johtanut siihen, että yrityksillä on ollut mahdollisuus vaikuttaa tunnuslukuihinsa jättämällä osa vuokrasopimuksista taseen ulkopuolelle määrittelemällä ne operatiivisiksi vuokrasopimuksiksi. Tämän vuoksi koettiin tarpeelliseksi laatia uusi vuokrasopimuksia käsittelevä standardi, jossa kaikki vuokrasopimukset, myöhemmin kappaleessa 2.1.4 käsiteltäviä poikkeuksia lukuun ottamatta, tulisi merkitä taseeseen. (Anttila ym 2010, 393.)

2.1 Vuokrasopimusten käsittely IFRS-raportoinnissa IAS 17 -standardin ja tulevan IFRS 16 -standardin mukaisesti

Ennen 1.1.2019 IFRS-raportoinnissa käsitellään vuokrasopimuksia IAS 17 -standardin mukaisesti. IASB:n tammikuussa 2016 julkaiseman IFRS 16 -standardin mukaan vuokrat merkitään 1.1.2019 alkaen vuokralle ottajan IFRS:n mukaiseen taseeseen. IFRS 16 -standardin edellyttämä vuokrasopimusten oikaisu konsernin taseeseen tehdään konsernilaskennassa, jossa IFRS:n mukainen tilinpäätös laaditaan. Suomalaisen kirjanpitoikäytännön mukainen kirjanpito pysyy vuokrasopimusten osalta ennallaan.

2.1.1 IAS 17 Vuokrasopimukset -standardi

IAS 17 käsittelee vuokrasopimuksia. Näihin luetaan vuokrasopimukset, käyttöoikeussopimukset, leasingsopimukset, sekä muut vuokrasopimukset. IAS 17 luokittelee vuokrasopimukset kahteen kategoriaan, rahoitusleasingsopimuksiin ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin. Jaottelu perustuu rahoitusleasingsopimuksen määritelmään. Rahoitusleasingsopimuksessa hyödykkeen taloudelliset tuotot ja riskit siirtyvät vuokralle ottajalle. Muihin vuokrasopimuksiin, eli operatiivisiin vuokrasopimuksiin, luokiteltavissa sopimuksissa puolestaan riskit ja tuotot jäävät vuokralle antajalle. (Deloitte 2017.)

Rahoitusleasingsopimukset kirjataan taseeseen, koska yritykselle muodostuu niistä suurempi vastuu muihin vuokrasopimuksiin verrattuna tuottojen ja riskien siirtyessä vuokralle ottajalle. Vuokran kohde kirjataan taseeseen omaisuuseräksi siihen kategoriaan, johon se ominaisuuksiensa perusteella on luokiteltavissa. Esimerkiksi rahoitusleasingsopimus, joka

käsittelee avaruskalustoa, merkitään taseeseen osaksi koneita ja kalustoa. Juridinen omistusoikeus ei vaikuta siihen, etteikö omaisuuserää tulisi merkitä taseeseen. IAS 17 ulkopuolelle jäävät uusiutumattomien luonnonvarojen etsimistä ja käyttöä koskevat vuokrasopimukset. (Deloitte 2017.)

2.1.2 IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi

1.1.2019 käyttöön otettava IFRS 16 ohjeistaa kuinka vuokrasopimukset määritellään ja esitetään IFRS:n mukaisessa raportoinnissa. Standardi käsittelee vuokrasopimusten kirjaamista, arvostamista, esittämistapaa, sekä tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. Tarkoituksena on, että vuokralle ottajat ja vuokralle antajat antaisivat jatkossa tarkempaa tietoa taloudellisesta asemastaan. IFRS 16:n tavoitteena on antaa tilinpäätöksen lukijoille todemmukaisempaa informaatiota siitä, millainen vuokrasopimusten vaikutus on yrityksen liiketoimintaan, taloudelliseen asemaan, tulokseen sekä rahavirtoihin. (IFRS 16 kohta 1.)

IFRS 16:n mukaan vuokralle ottajan tulee merkitä vuokrasopimuksistaan taseeseensa maksettavaa vuokraa vastaava vuokrasopimusvelka ja käyttöoikeutta koskeva omaisuuserä. Standardiin on kuitenkin sisällytetty valinnaisia helpotuksia, jotka mahdollistavat arvoltaan vähäisten ja lyhytaikaisten sopimusten jättämisen vuokralle ottajan taseen ulkopuolelle. (PWC 2016b.) Valinnaisia helpotuksia käsitellään tarkemmin kappaleessa 2.1.5.

Vuokralle antajan kannalta käsittely säilyy lähes samanlaisena, kuin IAS 17 -standardin aikana. Vuokralle antaja jaottelee vuokrasopimuksensa rahoitusleasingsopimuksiin ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin. (Halonen ym 2017, 400.) Rahoitusleasingsopimuksen kohteena oleva omaisuus merkitään taseeseen saamisena, jonka määrä määräytyy tulevaisuudessa saatavien vuokranmaksujen ja omaisuuserän takaamattoman jäännösarvon nykyarvon yhteenlasketun summan perusteella. (IFRS 16 kohta 67-69.) Operatiiviset vuokrasopimukset merkitään taseessa omaisuuserän luonteen mukaisesti luokiteltuna ja vuokran antaja tulouttaa saadut vuokranmaksut tasaerinä tai jollakin muulla systemaattisella tavalla. (Halonen ym 2017, 406.)

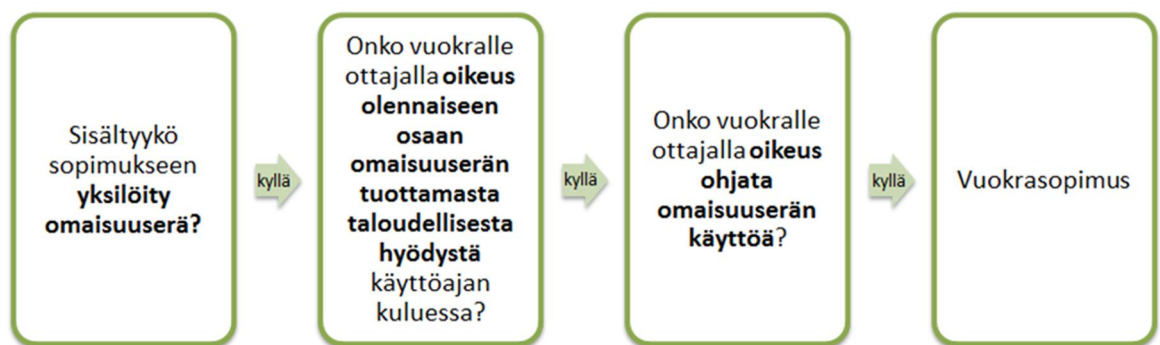
Vuokrasopimusten määritelmää ja niiden yhdistämistä ja erottelua koskevaa ohjeistusta on päivitetty IFRS 16 -standardissa ja tästä johtuen myös vuokralle antajan tulee olla standardimuutokseen perehtynyt. Standardilla tulee olemaan vaikutusta vuokralle ottajan vuokrauspäätöksiin, koska standardin johdosta vuokrasopimusten vaikutus yrityksen taloudellisiin lukuihin kasvaa. (KPMG 2016, 31.)

2.1.3 IFRS 16 -standardin mukainen vuokrasopimuksen määritelmä

IFRS 16:n mukaan vuokrasopimukseksi määritellään sopimus tai sopimuksen osa, jonka lopputuloksena on oikeus käyttää sopimuksen kohteena olevaa omaisuuserää määrätyn ajanjakson aikana vastiketta vastaan. (PWC 2016a, 1.) Yrityksen tulee suorittaa arvio sopimuksen luokittelusta vuokrasopimukseksi tai muuksi sopimukseksi sen syntymisajan-kohtana. Jos sopimuksen ehdot muuttuvat, tulee arviointi tehdä uudelleen. (IFRS 16 kohta 9-11.)

Yksinkertaisuudessaan määritelmä voi olla vaikeatulkintainen, sillä sen perusteella on vaikea määritellä, antaako sopimus oikeuden omaisuuserän käyttöön vai onko kyseessä palvelusopimus, joka syntyy omaisuuserää käyttäen. Jatkossa olennaista onkin vuokrasopimusten ja palvelusopimusten erottaminen toisistaan. Jos vuokrasopimus sisältää myös palvelua, tulee palvelun osuus eriyttää vuokrasopimuksesta ja vain vuokran osuus käsitellään IFRS 16 -standardin mukaisesti. (Halonen ym 2017, 376.)

Jos sopimus itsessään ei ole vuokrasopimus, vaan sisältää vuokrasopimuksen, tai sopimus sisältää useita vuokrasopimuksia, tulee jokaista sopimuksessa olevaa vuokrasopimuskomponenttia käsitellä erillisenä. Vuokralle ottajan tulee kohdistaa vastike kullekin vuokran kohteena olevalle esineelle sen suhteellisen erillishinnan mukaisesti. Suhteellinen erillishinta on hinta, jonka vuokralle antaja perisi vastaavasta omaisuuserästä myytäessä. (IFRS 16 kohta 13-14.)



Kuvio 2. Vuokrasopimuksen määrittäminen (KPMG 2016, 27.)

Kuviossa 2 havainnollistetaan, kuinka vuokrasopimus määritellään IFRS 16 -standardin mukaisesti. Yksilöidyllä omaisuuserällä tarkoitetaan sitä, että sopimuksessa on oltava määriteltynä, mitä esinettä vuokrasopimus käsittelee. Oikeus omaisuuserän tuottamaan

taloudelliseen hyötyyn tulee olla vuokralla ottajalla, kuten myös oikeus päättää omaisuus-erän käytöstä sopimuksessa määritellyn vuokra-ajan aikana. (Halonen ym 2017, 376.)

Näillä kysymyksillä pyritään erottamaan vuokrasopimus ja palvelusopimus toisistaan. IFRS 16 mukaisesti sopimusta ei voida määritellä vuokrasopimukseksi, mikäli vuokrattava esine on vuokralle antajan toimesta korvattavissa jollakin toisella esineellä ilman, että vuokralle ottaja voi tähän puuttua, tai jos esineen tuottama taloudellinen hyöty ei tule kokonaisuudessaan vuokralle ottajalle.

2.1.4 IFRS 16 -standardin soveltamisala

IFRS 16 -standardia sovelletaan 1.1.2019 alkaen pääsääntöisesti kaikkiin vuokrasopimuksiin muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. Standardin ulkopuolelle jäävät (IFRS 16 kohta 3.)

- Uusiutumattomien luonnonvarojen etsintää ja käyttöä koskevat vuokrasopimukset. Tällaisia ovat mineraalit, öljyt ja maakaasut.
- IAS 41:n Maatalous soveltamisalan alaiset biologisia hyödykkeitä, jotka ovat vuokralle ottajan hallussa, koskevat vuokrasopimukset.
- Palvelutoimilupajärjestelyt, jotka ovat IFRIC 12 Palvelutoimilupajärjestelyt -standardin mukaisia.
- IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin alaisuuteen kuuluvat henkistä omaisuutta käsittelevät lisenssit, jotka ovat vuokralle antajan myöntämiä.
- IAS 38 Aineettomat hyödykkeet -standardin mukaiset vuokralle ottajan oikeudet, jotka perustuvat lisenssisopimuksiin. Tällaiset sopimukset koskevat esim. elokuvia, videotallenteita, näytelmiä, käsikirjoituksia, patenteja ja tekijänoikeuksia.

2.1.5 Helpotukset IFRS 16 -standardin soveltamisesta

Vuokralle ottajan ei tarvitse merkitä taseeseensa vuokrasopimuksia, jotka ovat lyhytaikaisia, eli kestoaltaan alle 12 kuukautta, tai arvoltaan vähäisiä, eli alle 5000 Yhdysvaltain dollaria (USD). (IFRS 16 kohta 5.) Esimerkiksi vuokratut tietokoneet, matkapuhelimet ja muut pienesineet jäävät helpotusten myötä taseen ulkopuolelle. Vuokralle ottajan tulee antaa tieto helpotusten käytöstä tilinpäätöstiedoissaan. (Halonen ym 2017, 416.)

Arvoltaan vähäisiksi vuokrasopimuksiksi luokitellaan omaisuuserät, joiden käypä arvo uutena ostettuna on enintään 5000 Yhdysvaltain dollaria. Esimerkiksi vuokrattava auto saattaa olla käytettynä arvoltaan alle 5000 dollaria, mutta uutena ostettuna sen arvo ylittäisi

määritellyn raja-arvon, joten IFRS 16 -standardin sisältämää helpotusta ei voitaisi soveltaa tällaiseen vuokrasopimukseen.

Jos halutaan hyödyntää arvoltaan vähäisiä vuokrasopimuksia koskevaa helpotusta, tehdään valinta vuokrasopimuskohtaisesti. (IFRS 16 kohta 8.) Tällä tarkoitetaan sitä, että vaikka yksittäisen esineen arvo alittaisi 5000 dollarin raja-arvon, ei helpotusta voida käyttää, mikäli esineen käyttö on riippuvaista jostakin toisesta vuokrasopimuksen sisältämästä esineestä. (Halonen ym 2017, 400.) Esimerkiksi työmailla käytettävät työkalut voivat sisältää useita komponentteja, jotka olisivat yksittäin arvoltaan alle 5000 dollaria, mutta kokonaisuutena ne ylittävät asetetun raja-arvon.

Lyhytaikaisia vuokrasopimuksia koskeva valinta tehdään puolestaan koskien kutakin kohdeomaisuuserien luokkaa, johon vuokran kohteena oleva käyttöoikeus liittyy. (IFRS 16 kohta 8.) Destia vuokraa käyttöönsä paljon työmailla käytettäviä pienesineitä ja työkaluja, joiden vuokrasopimukset ovat alle 12 kuukautta. Nämä voidaan luokitella kokonaisuutena lyhytaikaisiksi vuokrasopimuksiksi, eikä niitä täten tarvitse merkitä taseeseen IFRS:n mukaisessa tilinpäätöksessä.

Mikäli vuokralle ottaja luokittelee vuokrasopimuksen lyhytaikaiseksi tai arvoltaan vähäiseksi, on kyseessä olevaan vuokrasopimukseen liittyvät vuokrat merkittävät kuluiksi taseerina vuokra-ajalle. Jotakin muuta systemaattista kirjaustapaa voidaan käyttää, jos jokin muu tapa on kuvaavampi vuokralle ottajan saamaa hyötyä tarkasteltaessa. (IFRS 16 kohta 6.)

Jos lyhytaikaiseksi tai arvoltaan vähäiseksi luokiteltuun vuokrasopimukseen tehdään muutos, tai vuokra-aika muuttuu, tulee kyseessä olevaa vuokrasopimusta käsitellä uutena vuokrasopimuksena ja näin ollen tehdä uusi arvio siitä, tarvitseeko sopimusta merkitä taseeseen. (IFRS 16 kohta 7.) Esimerkiksi vuokrattu esine on voitu vuokra-ajan alkaessa määritellä hankintamenoiltaan alle 5000 USD:n arvoiseksi ja se on standardin sisältämien helpotusten mukaisesti voitu jättää taseesta pois. Jos kesken vuokra-ajan vuokrattuun esineeseen lisätään osa, jonka myötä esineen arvo nousee yli 5000 USD:n, on se merkittävä taseeseen.

2.1.6 IFRS 16 vuokralle ottajalle

Pääsääntöisesti kaikki vuokrasopimukset aikaisemmin mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta merkitään jatkossa vuokralle ottajan taseeseen varoiksi ja veloiksi sopimuksen alkamisajankohtana. Näin ollen IAS 17:n mukainen vuokrasopimusten jaottelu rahoitusleasingsopimuksiin ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin päättyy. Jatkossa kaikki vuokrasopimukset merkitään taseeseen vastaavasti kuin rahoitusleasingsopimukset merkittiin IAS 17:n aikana. Taseen varoihin merkitään sopimuksen alkamisajankohtana käyttöoikeusomaisuuserä hankintamenon mukaisesti arvostettuna ja velkoihin sitä vastaava vuokrasopimusvelka tulevien vuokrien nykyarvoon perustuen. (KPMG 2016, 24.)

Hankintamenoon sisällytetään	Vuokrasopimusvelkaan sisällytetään
<ul style="list-style-type: none">• Vuokrasopimusvelan alkuperäisen arvostuksen mukainen määrä• Ennen sopimuksen alkamisajankohtaa maksetut vuokrat, joista on vähennetty mahdolliset saadut kannustimet• Vuokralle ottajan mahdolliset alkuajan välittömät menot• Arvio vuokralle ottajalle kohdistuvista kuluista, jotka syntyvät vuokrattavan omaisuuserän purkamisesta ja poistamisesta, sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan tai omaisuuserän palauttamisesta sopimuksessa määriteltyyn kuntoon	<ul style="list-style-type: none">• Kiinteät maksut, joista on vähennetty mahdolliset saadut kannustimet• Muuttuvat vuokrat (esim. indeksiin tai hintatasoon perustuvat vuokrat)• Jäännösarvotakuiden perusteella maksuun tulevat summat• Osto-option toteutushinta, mikäli optio tullaan todennäköisesti käyttämään• Sopimuksen päättämisestä aiheutuvat sanktiot, mikäli vuokraajassa on huomioitu vuokralle ottajan käyttävän mahdollisen päättämisoption

Kuvio 3. Alkuperäiseen arvostamiseen sisällytettävät erät (Halonen ym 2017, 394-395.)

Nykyarvo lasketaan käyttämällä diskonttauskorkona vuokrasopimusten sisäistä korkoa, joka on konsernitasolla määritelty. Jos sisäinen korko ei ole määriteltävissä, käytetään lisäluoton korkoa. Lisäluoton korko symboloi korkoa, jota vuokralle ottaja maksaisi, mikäli tämä lainaisi omaisuuserän hankintaan tarvittavat varat sopimuksen syntymisajankohtana samoin ehdoin kuin kyseessä olevassa vuokrasopimuksessa. (KPMG 2016, 15.)

Sopimuksen alkamisajankohdan jälkeen taseeseen merkittävä käyttöoikeusomaisuuserä arvostetaan pääsääntöisesti hankintamenomallin mukaan. Hankintamenosta vähennetään kertyneet poistot ja arvonalentumistappiot ja siitä oikaistaan vuokrasopimusvelan uudelleenmäärittämisestä koituvat erät. (IFRS 16 kohta 29-33.)

Jos omaisuuserän omistus siirtyy vuokralle ottajalle vuokra-ajan päätyttyä, tulee vuokralle ottajan tehdä omaisuuserän poistot sopimuksen alkamisajankohdan ja taloudellisen vaikutusajan päättymisen välisenä aikana. Mikäli omistus ei siirry, poistot tehdään sopimuksen alkamisajankohdan ja taloudellisen vaikutusajan päättymisen tai vuokra-ajan päättymisen välisenä aikana. Alkamisajankohdan jälkeen taseeseen lisätyt vuokrasopimusvelat arvostetaan kasvattamalla kirjanpitoarvoa, jotta velan korko tulee otettua huomioon. Kirjanpitoarvoa pienennetään jo maksettujen vuokrien mukaisesti. (IFRS 16 kohta 32.)

Liitetietoihin tulee standardimuutoksen myötä lisää vaatimuksia, jotka tarkentuvat standardin käyttöönoton lähestyessä. Vuokralle ottajan tulee esittää tilinpäätöksensä liitetiedoissa tietoa vuokrasopimuksistaan, joissa se on vuokralle ottajana. (IFRS 16 kohta 52.) IAS 17 -standardista poiketen rahavirtalaskelmassa aiemmin muina vuokrasopimuksina luokiteltuja eriä ei enää jatkossa ilmoiteta kokonaisuudessaan rahavirtalaskelmassa. Leasingvelan koron osuus voidaan myös jatkossa ilmoittaa rahavirtalaskelmassa, mutta leasingvelan pääoman osuus ilmoitetaan puolestaan rahoituksen rahavirrassa. Lyhytaikaiset ja arvoltaan vähäiset vuokrasopimukset, joita standardin helpotukset koskevat, tulee esittää jatkossakin osana liiketoiminnan rahavirtaa, vaikka niitä ei huomioitaisikaan leasingomaisuutta määriteltäessä. (KPMG 2016, 33.)

2.1.7 Myynti ja takaisinvuokraus IFRS 16 -standardin mukaisesti

Takaisinvuokrauksella tarkoitetaan järjestelyä, jossa esineen myyjä vuokraa myymänsä esineen takaisin käyttöönsä esineen ostajalta. IAS 17 -standardin aikana takaisinvuokratun esineen merkitseminen taseeseen riippui siitä, luokiteltiinko kyseinen esine rahoitusleasingsopimukseksi vai operatiiviseksi vuokrasopimukseksi. (PWC 2016a, 25.) IFRS 16 -standardin aikana vuokralle ottaja merkitsee omaisuuserän taseeseensa leasingomaisuutena ja -velkana. (Halonen ym 2017, 407.) Myyntitapahtuman osalta IFRS 16 -standardin ohjeistus viittaa IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardiin. (Halonen ym 2017, 407.)

Tulevan vuokran määrä ja myyntihinta riippuvat usein toisistaan, eli myyntihinta ei välttämättä vastaa esineen käypää arvoa. Tällöin tulevien vuokrien hinta otetaan huomioon esineen myyntihintaa määriteltäessä. Myyntihinta voi olla yli tai alle esineen käyvän arvon. (Halonen ym, 407.) Jos myyntihinta ei vastaa esineen käypää arvoa, määritellään myyntihinnan ja käyvän arvon välinen erotus ennakoon maksetuksi vuokraksi tai lisärahoitukseksi. (PWC 2016a, 25.)

2.2 IAS 17- ja IFRS 16 -standardien eroavaisuudet

Taulukossa 1 on listattu 1.1.2019 käyttöön otettavan IFRS 16 -standardin ja sitä edeltävän vuokrasopimuksia käsittelevän IAS 17 -standardin keskeisiä eroavaisuuksia. Merkittävimmät erot koskevat vuokralle ottajan vuokrasopimusten käsittelyä. Lisäksi IFRS 16 määrittelee aiempaa yksityiskohtaisemmin, millainen sopimus on määriteltävissä vuokrasopimukseksi, sillä vuokrasopimuksen määritelmään on lisätty vaatimus määräysvallasta vuokrattavan esineen käsittelyä koskien.

Taulukko 1. IFRS 16 -standardin ja sitä edeltävän IAS 17 -standardin keskeiset eroavaisuudet (Halonen ym 2017, 424-425.)

<i>Näkökulma</i>	<i>IFRS 16</i>	<i>IAS 17</i>
<i>Vuokrasopimuksen määritelmä</i>	Pääpiirteissään vuokrasopimuksen määritelmä sama kuin IAS 17 -standardissa. Lisäksi vuokralle ottajalla tulee olla määräysvalta vuokrattavan esineen käyttöön.	Vuokrasopimusten jakaminen rahoitusleasingsopimuksiin ja muihin vuokrasopimuksiin.
<i>Vaikutus taseeseen</i>	Kaikki vuokrasopimukset lisätään taseeseen omaisuuseränä, lukuun ottamatta alle 5000 USD:n arvoisia tai kestoaltaan alle 12 kk:n sopimuksia.	Vain rahoitusleasingsopimukset merkitään taseeseen.
<i>Vaikutus tuloslaskelmaan</i>	Poistot vuokrattavasta omaisuuserästä, vuokrasopimusvelan korkomenot, vuokramenot alle 5000 USD:n tai alle 12 kk:n vuokrasopimuksista	Rahoitusleasingsopimuksista poistot ja korkomenot, muista vuokrasopimuksista vuokrakulut tasaerinä vuokra-aikana
<i>Kirjaamista koskevat helpotukset</i>	Mikäli vuokra-aika alle 12 kk tai omaisuuserän arvo uutena alle 5000 USA:n dollaria, ei vuokrasopimusta tarvitse merkitä taseeseen	Ei helpotuksia

2.3 Suomalaisen ja IFRS:n mukaisen tilinpäätösnormiston eroavaisuudet

IFRS:n mukainen tilinpäätöstapa eroaa suomalaisesta tilinpäätöskäytännöstä siten, että IFRS-käytännölle on ominaista käypien arvojen tuominen taseeseen. Myös hankintameton mukaista arvostamista käytetään IFRS:n mukaisissa tilinpäätöksissä. Käyvän arvon lisäksi olennainen ero suomalaiseen käytäntöön on yksityiskohtaisempi ohjeistus tilinpäätöserien kirjaamisessa. (Tomperi 2015, 70.)

IFRS-tilinpäätöskäytäntö on kehitetty erityisesti yritystoiminnan kansainvälistymisen ja sijoittajalähtöisen näkökulman myötä, josta johtuen IFRS-tilinpäätöksessä on suomalaista käytäntöä laajemmat liitetietovaatimukset. Runsaille liitetietovaatimuksilla pyritään edistämään tilinpäätösinformaation läpinäkyvyyttä. (Tomperi 2015, 70.)

Suomalaisen kirjanpitokäytännön mukaisesti vuokrasopimukset käsitellään operatiivisina vuokrasopimuksina, eli niitä ei merkitä taseeseen osaksi käyttöomaisuutta, kuten IFRS:n mukaisessa tilinpäätöksessä tullaan IFRS 16 -standardin myötä tekemään. Vuokrauksesta johtuvat kulut kirjataan tuloslaskelmaan kuluiksi vuokralle ottajalle ja tuotoiksi vuokralle antajalle. Vuokralle antaja kirjaa vuokrattavana olevat omaisuuseränsä taseen varoihin ja näistä omaisuuseristä poistot käyttöajan kuluessa. (Halonen ym 2017, 422.)

3 Tutkimus

Tässä opinnäytetyössä tutkitaan, kuinka tuleva IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi tulee vaikuttamaan Destian IFRS-tilinpäätöskäytäntöön. Vertailukohtana käytetään ennen 1.1.2019 käytössä olevaa IAS 17 -standardia, jonka uusi standardi tulee korvaamaan. Tutkimus suoritetaan toimeksiantajan näkökulmasta ja tavoitteena on selvittää standardimuutoksen vaikutukset yrityksen konsernilaskentaan.

3.1 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus toteutetaan käyttämällä kvalitatiivista, eli laadullista, tutkimusmenetelmää. Kvalitatiivisessa tutkimusmenetelmässä tiedonkeruumenetelminä käytetään haastattelemista, havainnointia, sekä kirjallisten aineistojen läpikäymistä. Laadullinen tutkimus eroaa kvantitatiivisesta, eli määrällisestä, tutkimusmenetelmästä siten, että laadullinen tutkimus perustuu näytteeseen, kun taas määrällisessä tutkimuksessa muodostetaan otanta. (Tilastokeskus 2017.)

Tämän opinnäytetyön tutkimusmenetelmäksi valittiin kvalitatiivinen menetelmä, koska tutkimuksen kohteena on yksittäinen näyte, eli Destian vuokrasopimuksiin liittyvä aineisto. Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä soveltuu tutkimuskysymyksen selvittämiseen parhaiten myös siksi, että tutkimuksessa keskitytään siihen, kuinka IFRS 16 -standardi vaikuttaa yhden yrityksen IFRS-tilinpäätösmenettelyihin.

Tutkimus suoritetaan haastattelemalla Destian vuokrasopimuksista vastaavia henkilöitä ja keräämällä vuokrasopimusten standardin kannalta olennaiset tiedot yhteen Excel-tiedostoon, jonka pohjalta vaikutus tunnuslukuihin tullaan arvioimaan. Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa Destialle tietoa standardimuutoksen vaikutuksista käytännön tasolla, jotta yritys voi käyttää tutkimustuloksia siirtyessään uuden standardin käyttöön. Tarkoituksena on myös muodostaa nykyisiin vuokrasopimuksiin pohjautuva arvio euromääräisistä tilinpäätösvaikutuksista keräämällä yhteen tämän hetkiset vuokrasopimukset.

Työn tuloksien on tarkoitus antaa Destian konsernilaskennalle alustava kuva siitä, millaiset IFRS 16 -standardin vaikutukset tulevat olemaan konsernitalinpäätökseen. Tuloksien perusteella voidaan arvioida, mitä muutoksia vuokrasopimusten hallinnointiin tulee tehdä, eli esimerkiksi kootaanko vuokrasopimukset jatkossa keskitetysti konsernilaskennan käyttöön. Lisäksi keräämällä 30.6.2017 voimassa olevat vuokrasopimukset yhteen voidaan arvioida, millainen euromääräinen vaikutus tulevalla standardilla tulee olemaan Destian

IFRS:n mukaiseen taseeseen. Opinnäytetyön tarkoituksena on auttaa Destian konsernilaskentaa ennalta valmistautumaan tulevan standardin käyttöönottoon.

3.2 Haastattelut

Tutkimusta varten haastateltiin Destian vuokrasopimuksista vastaavia henkilöitä. Listaus haastateltavista henkilöistä saatiin konsernilaskennalta. Haastattelupyynnöt lähetettiin 8.5.2017 sähköpostitse ja viestin liitteeksi laadittiin lyhyt tiivistelmä standardin sisällöstä, sekä esitettiin tulevat haastattelukysymykset. Haastattelujen tarkoituksena oli selvittää, mitä vuokrasopimuksia yrityksestä löytyy, mikä vuokrien arvo on ja kuinka pitkiä vuokraajat ovat. Lisäksi kerättiin haastateltavilta taulukkomateriaaleja olemassa olevista vuokrasopimuksista myöhemmin laadittavaa yhteenvetoa varten ja tiedusteltiin mahdollisia merkittäviä tulevia muutoksia vuokrasopimuksiin liittyen.

Haastattelupyynnöt lähetettiin Destian Toimitilat-yksikön päällikölle, kalustopäällikölle, hankintajohtajalle ja palvelupäällikölle. Destia Railin vuokrasopimukset kartoitettiin työpäälliköille sähköpostitse lähetetyllä kyselyllä. Destia Engineeringiä koskevista vuokrasopimuksista haastateltiin sähköpostitse Destia Engineeringin toimistopäällikköä.

Toimitilat-yksikön vuokrasopimuksiin kuuluu toimistoja, varastoja, maa-alueita ja kalliosii-
loja. IAS 17 -standardin mukaisesti vain kalliosii-
lot, sekä hiekka- ja suolavarastot on luokiteltu rahoitusleasingsopimuksiin, josta johtuen ne on merkitty konsernin taseeseen. (Toimitilat 10.5.2017.)

Kalustopäällikön hallinnoimiin vuokrasopimuksiin kuuluvat ajoneuvojen leasingsopimukset, joihin lukeutuu työsuhdeautoja ja tuotantokäyttöön tarkoitettuja ajoneuvoja. Ajoneuvojen vuokraajat vaihtelevat n. kolmesta viiteen vuoteen. (Kalustopäällikkö 12.5.2017.)

Hankintajohtajan haastattelussa käsiteltiin neljässä eri satamassa sijaitsevia suolavarastoja. Suolavarastot sijaitsevat Oulun, Kaskisen, Turun ja Loviisan satamissa. Lisäksi pienempi varasto löytyy Joensuusta. Oulun ja Kaskisen varastojen vuokra-aika on kaksi vuotta, Turun yksi, ja Loviisan vuokrasopimus on toistaiseksi voimassa oleva. Lisäksi käytiin läpi vuokrattavia pienkoneita koskevia sopimuksia. Vuokraajat ovat pääosin alle 12 kuukautta kestäviä ja ne ovat milloin vain katkaistavissa. (Hankintajohtaja 22.5.2017.)

Palvelupäällikköä haastateltiin koskien Destian tietohallintoon kuuluvia vuokrasopimuksia. Haastattelussa käytiin läpi työasemia ja palvelimia koskevia sopimuksia. Työasemat on

liisattu 3 vuodeksi ja vuokra riippuu työaseman tyypistä. Toimittaja hoitaa palvelimien hankinnan, käyttöönoton ja huollon. (Palvelupäällikkö 2.6.2017.)

Destia Rail Oy:n vuokrasopimuksia selvitettiin sähköpostitse 11.7.2017 työpäälliköille lähetetyllä kyselyllä. Destia Rail Oy on jaettu radan kunnossapitoalueisiin ja kysely vuokrasopimuksista lähetettiin kunkin kunnossapitoalueen vastuuhenkilöille. IFRS 16 mukaisesti olennaisia vuokrakohteita Destia Rail Oy:n osalta olivat työmaille vuokrattavat esineet, sekä tuotanto- ja työsuhteautot. (Destia Rail Oy työpäälliköt 11.7.2017.)

Destia Engineering Oy:n vuokrasopimukset selvitettiin 22.8.2017 toimistopäällikölle lähetetyllä sähköpostiviestillä. Löytyneet vuokrasopimukset käsittelivät asuinhuoneistoja sekä varastohallia, joka oli Destia Engineering Oy:n osalta ainoa taseeseen IFRS 16 -standardin mukaisesti merkittävä omaisuuserä. (Destia Engineering Oy toimistopäällikkö 22.8.2017.)

4 Tutkimustulokset

Tässä kappaleessa käydään läpi tutkimusaineisto ja -tulokset. Ensimmäisessä kappaleessa käsitellään Destian vuokrasopimuksia ja niiden käsittelyä. Toinen ja kolmas kappale jatkavat aiheesta keskittyen IFRS 16 -standardin vaikutuksiin Destiaan. Neljännessä kappaleessa perehdytään tulevan standardin vaikutuksiin taloudellisiin tunnuslukuihin ja muodostetaan arvio standardin vaikutuksesta IFRS:n mukaiseen taseeseen.

4.1 Tilinpäätösanalyysi ja vuokrasopimusten kirjanpitokäsittely Destiassa

Destian vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyyn perehtymisessä hyödynnettiin Destian sisäisessä käytössä olevia aineistoja, jotka sisältävät tilinpäätös- ja raportointiohjeistuksia konsernilaskennalle. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnettiin Destian konsernilaskennalta saatua aineistoa vuokrasopimusten tämän hetkisestä käsittelytavasta, johon kuuluivat Destian leasinglaskuri, jolla rahoitusleasingsopimusten taseeseen merkittävä arvo laskeaan, ja selvitys IAS 17 -standardin vaikutusalasta yrityksessä.

4.1.1 Destian vuokrasopimusten kirjanpitokäsittelyyn perehtyminen

Tällä hetkellä yritys käsittelee vuokrasopimukset tilinpäätöksessään IAS 17 -standardin edellyttämällä tavalla. IAS 17 -standardin mukaisesti Destia on luokitellut vuokrasopimukset rahoitusleasingsopimuksiin ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin. Rahoitusleasingsopimuksiksi ryhmitellyt vuokrasopimukset käsitellään käyttöomaisuutena sekä korollisena velkana. (Destia 2017.)

Destian rahoitusleasingsopimuksiin kuuluvat tällä hetkellä IAS 17:n mukaisesti hiekka- ja suolahallit, sekä kalliosiihot. Rahoitusleasingsopimusten määrittely on suoritettu IFRS-tilinpäätöskäytännön käyttöönoton yhteydessä vuonna 2010. Uusien vuokrasopimusten yhteydessä kriteerien täyttymisestä vastaa toimitilapalvelut. Muiden vuokrasopimusten yhteydessä otetaan liiketoimintayksiköissä selvää, onko kyseessä IAS 17 mukainen rahoitusleasingsopimus.



Kuvio 4. Destian vuokrasopimusten luokittelu IAS 17 -standardin mukaisesti

Destia-konsernin vuokrasopimukset aiempaa IAS 17 mukaista raportointia varten kartoitettiin liiketoimintaryhmien controllereille lähetetyn kyselyn avulla. Kiinteistöjen vuokrasopimusten osalta selvitys suoritettiin keskitetysti toimitilapalveluyksikössä. Konserniyksiköiden vuokrasopimukset selvitettiin talous- ja rahoitusjohtajan kanssa. Projekteille vuokrattavien pienkoneiden, työkalujen ja muiden tarvikkeiden vuokrasopimukset selvitettiin hankintajohtajan kanssa. Ainoat rahoitusleasingsopimuksiksi luokiteltavat vuokrasopimukset olivat tuolloin suola- ja hiekkahallien, sekä kalliosiilojen vuokrasopimukset.

Destian suomalaisen tilinpäätöskäytännön (FAS) mukaisessa kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä vuokrasopimukset eivät kuulu taseeseen omaisuuserinä. Sen sijaan näistä sopimuksista kirjataan vuosittainen vuokratulo tuloslaskelmaan.

4.2 Vuokrasopimusten käsittely IFRS 16 -standardin mukaisesti

Opinnäytetyötä varten tehdyn Destian vuokrasopimusten kartoituksen mukaisesti

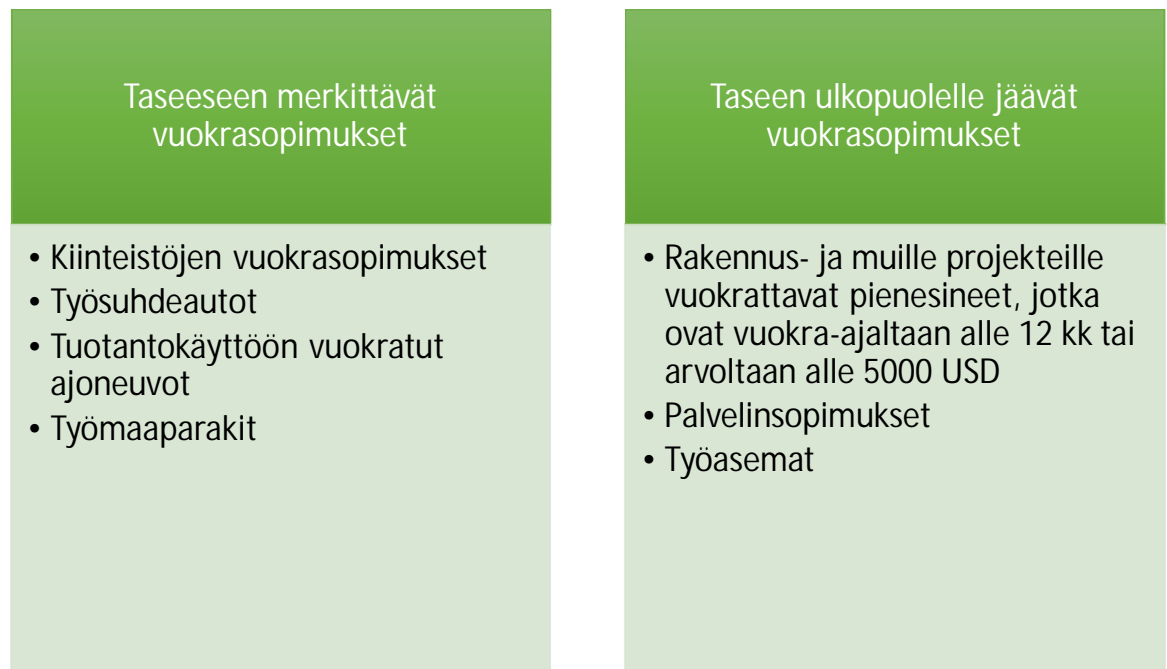
1.1.2019 alkaen taseeseen merkittäviin vuokrasopimuksiin kuuluvat kiinteistöjen, työsuhteautojen, tuotantokäyttöön vuokrattujen ajoneuvojen ja työmaaparakkien vuokrasopimukset, jotka ovat arvoltaan yli 5000 USD ja vuokra-ajaltaan yli 12 kuukautta kestäviä.

Standardin vaikutusalueen ulkopuolelle jäävät rakennus- ja muille projekteille vuokrattavat pienesineet, palvelinkapasiteettisopimus ja työasemat, sekä kiinteistöt, joiden vuokra-aika

on alle 12 kuukautta. Vaikutusalueen ulkopuolelle jäävät sopimukset suodatettiin vuokra-ajan mukaan, jolloin ulkopuolelle jäivät alle 12 kuukautta kestävät sopimukset.

Toistaiseksi voimassaoleville toimitilojen vuokrasopimuksille vuokra-aikaan perustuva suodatus tehtiin irtisanomisajan mukaan. Toistaiseksi voimassa olevien vuokrasopimusten vuokra-ajaksi määritellään sopimuksen irtisanomisaika. (KPMG 2016, 29.)

Työmaille vuokrattavia pienesineitä koskevat vuokrasopimukset suodatettiin ensin vuokra-ajan mukaan, jonka jälkeen esineet arvioitiin yksittäin hankintamenon mukaisesti. Jäljelle jäivät työmaille vuokrattavat parakit. Työmaille vuokrattavien esineiden vuokra-ajat ovat voimassa arvioidulla palautusajalla, eli yksittäinen vuokrasopimus on purettavissa millä hetkellä hyvänsä. (Hankintajohtaja 22.5.2017.)



Kuvio 5. Destia-konsernin vuokrasopimusten luokittelu IFRS 16 -standardin mukaisesti

IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin mukaan vuokralle ottajan tulee merkitä taseeseen vastaavaa puolelle vuokrattavan esineen käyttöoikeutta kuvaavan arvo ja vastattavaa puolelle tulevien vuokranmaksujen nykyarvoa vastaava summa. Näin ollen vuokratavan kohteen arvo määritellään tulevien vuokranmaksujen summaan perustuen.

4.3 Destiassa 30.6.2017 voimassa olevat IFRS 16:n mukaisesti taseeseen merkittävät vuokrasopimukset

Tutkimusta varten listattiin taulukkomuotoon Destiasta kartoitetut 30.6.2017 voimassa olevat vuokrasopimukset. Taulukkoon merkittiin vuokrakohteiden vuokra-ajat kuukausina, eli tulevat vuokrakuukaudet. Taulukkoon laskettiin myös vuokrien nykyarvot eri korkokantojen mukaisesti laskettuna. Kaikista vuokrasopimuksista suodatettiin yli 12 kuukautta voimassa olevat ja arvoltaan yli 5000 USA:n dollarin arvoisia esineitä käsittelevät vuokrasopimukset, jolloin jäljelle jäi IFRS 16:n kannalta olennaiset sopimukset. Tätä opinnäytetyötä varten taseeseen merkittävä loppusumma laskettiin Destiassa 30.6.2017 voimassa olevista vuokrasopimuksista 4 % koron mukaisesti.

IFRS 16 -standardin kannalta olennaisten vuokrasopimusten kokonaisvuokrien yhteenlaskettu arvo on 6 067 529,41 euroa. Kuvassa olevat kokonaisvuokrat on laskettu kertomalla vuokran määrä vuokrakuukausilla. Kokonaisvuokralla tarkoitetaan tässä opinnäytetyössä siis kokonaissummaa, joka muodostuu tulevaisuudessa kaikista maksetuista vuokraeristä. Merkittävin osa voimassaolevista vuokrasopimuksista käsitteli toimitiloja. Destian vuokraamat kiinteistöt ovat pääasiassa toimitiloja ja varastorakennuksia.

Taulukko 2. Destia-konsernin IFRS 16 -standardin kannalta olennaisten vuokrasopimusten kokonaisvuokrat osa-alueittain

<i>Osa-alue</i>	<i>Kokonaisvuokra</i>
<i>Toimitilat</i>	5 048 923,86 €
<i>Työsuhdeautot</i>	653 014,03 €
<i>Hankinta</i>	365 591,52 €
<i>Yhteensä</i>	6 067 529,41 €

Toiseksi suurin omaisuuserä tulee kerätyn aineiston perusteella olemaan työsuhde- ja tuotantoautot. Työmaille vuokrattavia esineitä käsitteleviä vuokrasopimuksia oli kappalemääräisesti eniten, mutta näiden vuokra-ajat ovat lyhyitä ja esineet ovat arvoltaan vähäisiä, joten ne muodostivat aineiston perusteella arvoltaan vähäisimmän omaisuuserän. 5000 USD:n raja-arvon ylittäviä pienesineitä katsottiin olevan kontit ja työmaaparakit.

Per 30.6.2017 löydettiin yhteensä 138 erillistä vuokrasopimusta, jotka tulisi tulevan IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin mukaisesti merkitä taseeseen. Vuokralle ottajan tulee

arvostaa vuokrasopimusvelka nykyarvoon. Vuokrasopimusvelka sisältää maksamattomat vuokrat. Vuokrat diskontataan vuokrasopimuksen sisäisellä korolla. (IFRS 16 kohta 26.) Taulukko 3 havainnollistaa, kuinka eri korkokannat vaikuttaisivat taseeseen merkittävään vuokrien yhteisarvoon. IFRS 16 -standardin käyttöönotossa yhtiön tulee määritellä korkokanta, jonka mukaisesti vuokrat diskontataan nykyarvoon.

Taulukko 3. Destia-konsernin vuokrasopimusten nykyarvot eri korkoprosenteilla

Korko	Vuokrasopimusten yhteenlaskettu nykyarvo
5 %	-5 475 462,44 €
4 %	-5 586 475,45 €
3 %	-5 701 044,36 €
2 %	-5 819 310,26 €

4.4 Vaikutukset taloudellisiin tunnuslukuihin

Tässä opinnäytetyössä tunnuslukuihin pohjautuen pyritään havainnollistamaan standardimuutoksen taloudellisia vaikutuksia Destiaan. Tunnusluvut on laskettu 30.6.2017 puoli vuosikatsauksen mukaan. Vertailtavat luvut on laskettu Destia-konsernin IFRS-tilinpäätöksen mukaisen taseen mukaan leasingvelan kanssa ja ilman. Opinnäytetyötä varten määriteltiin vuokrasopimusten sisäiseksi korkokannaksi 4 %.

Kuvan 1 mukaisesti Destian vuokrasopimusten yhteenlaskettu nykyarvo, 4 %:n korkokannalla laskettuna, merkittäisiin taseeseen varoihin debetiin leasingomaisuutena. Kuvassa oikea puoli kuvastaa debet-kirjausta ja vasen puoli kredit-kirjausta. Vastaavasti leasingvelka kirjataan krediitiin taseeseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin velkoihin.

Leasingomaisuus	Leasingvelka
5 586 475,45	5 586 475,45

Kuva 2. Leasingomaisuuden ja -velan kirjaaminen IFRS-taseeseen

Opinnäytetyötä varten valittiin laskettaviksi tunnusluvuiksi taseen loppusumma, omavaraisuusaste ja gearing. Taseen loppusumma kertoo yritykseen sitoutuneen pääoman määrän. Omavaraisuusaste kertoo, millainen osuus yrityksen varallisuudesta on omalla pääomalla rahoitettua. Gearing eli nettovelkaantumisaste kuvaa korollisen nettovelan ja oman pääoman välistä suhdetta. (Balance Consulting 2017.)

Taulukko 4. IFRS 16 -standardin vaikutukset Destia-konsernin tunnuslukuihin

Tunnusluku	Leasingvelan kanssa	Ilman leasingvelkaa
Leasingvelka 4 % korolla	5,5	
Taseen loppusumma	261,4	255,8
Omavaraisuusaste, %	32,9	33,7
Oma pääoma	78,7	78,7
Saadut ennakot	22,4	22,4
Gearing, %	55,5	33,7
Korolliset velat	63,3	57,8
Rahavarat	19,6	19,6

Taulukko 5. Tunnuslukujen laskentakaavat

Tunnusluku	Laskentakaava
<i>Taseen loppusumma</i>	Oma pääoma + vieras pääoma
<i>Omavaraisuusaste, %</i>	$(\text{Oma pääoma} / \text{taseen loppusumma} - \text{saadut ennakot}) * 100$
<i>Gearing, %</i>	$100 \% * (\text{korolliset velat} - \text{rahavarat} / \text{oma pääoma})$

Yllä esitetty kuva kertoo, kuinka leasingvelan lisääminen taseeseen vaikuttaa yrityksen tunnuslukuihin. Tunnusluvut on laskettu lisäämällä 30.6.2017 Destian konsernin IFRS:n mukaisesti laadittuun taseeseen leasingomaisuus ja leasingvelka. IFRS 16 -standardin mukainen tase löytyy liitteestä 1 sivuilta 31-32 ja tase ilman leasingvelkaa liitteestä 2 sivulta 33. "Leasingvelan kanssa" -sarakeessa on kuvattu tunnuslukuja, jotka on laskettu taseen mukaan, johon 5 586 475,45 euron suuruinen leasingvelka on lisätty. "Ilman leasingvelkaa" -sarake puolestaan kertoo, millaiset tunnusluvut ovat ilman leasingvelkaa, eli ilman standardimuutoksen vaikutusta.

Taseen loppusumma kasvaa leasingvelan myötä 5 586 475,45 euroa. Taseen loppusumma kertoo, mikä on yritykseen sitoutuneen pääoman määrä kokonaisuudessaan. Taseen loppusumma kuvastaa osaltaan millaisella alalla yritys on, sillä toimialoilla, jotka vaativat toimintaansa runsaasti pääomaa, muodostuu taseen loppusummakin suuremmaksi. (Balance Consulting 2017.) Destia tarvitsee liiketoimintansa harjoittamiseen paljon työkohteita ja muuta työmailla tarvittavaa pienesineistöä, joten lisättäessä vuokrattu omaisuus taseeseen, muodostuu taseen loppusummakin tämän myötä suuremmaksi.

Omavaraisuusaste kuvaa, kuinka suuri osa varallisuudesta on omalla pääomalla rahoitettua. (Balance Consulting 2017.) Leasingvelan myötä Destian omavaraisuusaste laskisi 32,9 prosenttiin. Omavaraisuusaste laskee taseen loppusumman kasvamisen myötä. Leasingvelan lisääminen taseeseen kasvattaa kokonaisvelan osuutta, josta johtuen omavaraisuusaste laskee.

Gearing-prosentti kertoo, millainen yrityksen velkaantumisaste on. Se kuvaa ulkopuolelta tulevan rahoituksen eli velkojen ja omien varojen välistä suhdetta. Mitä suurempi gearing-prosentti on, sitä enemmän yrityksellä on velkaa. (Balance Consulting 2017.) IFRS 16 mukaisen käsittelyn myötä Destian gearing-prosentti kasvaa, koska velkojen suhde omaan pääomaan kasvaa leasingvelan taseeseen lisäämisen myötä.

4.5 Johtopäätökset

Uusi standardi johtaa siihen, että yrityksen on tehtävä muutoksia vuokrasopimuksia koskevaan tiedonkeruuseensa ja raportointiinsa. Tulevan IFRS 16 -standardin käyttöönotto edellyttää laskentajärjestelmän, joka laskee leasingvelan nykyarvon taseeseen merkittäväksi, sekä tuloslaskelmaan leasingomaisuuden poistojen ja koron osuuden. Lisäksi nykyarvon laskemista varten tulee määrittää korkokanta, jonka mukaisesti vuokrat diskontataan. Opinnäytetyötä varten käytettiin 4 % korkokantaa.

Nykyinen IAS 17 -standardin mukainen käsittelytapa ei ole edellyttänyt yhtä laajamittaista vuokrasopimusten keskittämistä yhtenäiseen aineistoon kuten IFRS 16 -standardi tulee edellyttämään. Rahoitusleasingsopimusten määrä on ollut aiemmin niin vähäinen, että koko yhtiön kattavaa aineistoa olemassa olevista vuokrasopimuksista ei ole samassa määrin tarvittu.

Uuden standardin myötä vuokrasopimusten määrittelyä on suoritettava suuremmissa määrin, vaikka käytännössä voidaan todeta, että suurin taseeseen merkittävä uusi omaisuususerä tulee olemaan toimitiloja käsittelevät vuokrasopimukset. Standardimuutoksen myötä vuokrasopimusten hallintaprosessia joudutaan tehostamaan. Eri liiketoiminnan osaluilla toimivien henkilöiden, jotka käsittelevät Destian vuokrasopimuksia, tulee raportoida voimassa olevat vuokrasopimukset konsernilaskentaan reaaliaikaisesti.

IFRS 16 -standardi tulee vaikuttamaan Destian konsernin taseeseen ja tämän myötä myös tunnuslukuihin. Standardin vaikutus taseeseen on yksinkertaistetusti sama kuin jos vuokralle otettavat esineet olisivatkin yrityksen omaa käyttöomaisuutta. Käytännössä käyttöomaisuuden osuutta on voitu vähentää vuokraamalla, mutta uuden standardin johdosta vaikutus poistuu IFRS-tilinpäätöksessä. Lisäksi uuden standardin liitetietovaatimukset sisältävät lisäraportointivelvoitteita.

IFRS 16 -standardin myötä sijoittajat saavat aiempaa tarkempaa tietoa yrityksen liiketoiminnasta ja tuloksen muodostumisesta. Ennen käyttöön otettavaa standardia yritykset ovat voineet vaikuttaa tulokseen positiivisesti pitämällä käyttöomaisuuden minimissä ja vuokraamalla sen sijaan liiketoiminnassa tarvittavat esineet käyttöönsä. Kun vuokrattavat esineet on merkittävä taseeseen käyttöomaisuuden tapaan, saavat sijoittajat ja muut yrityksen tunnuslukuja hyödyntävät tahot tarkemman kuvan liiketoimintaan tarvittavasta esineistöstä. Standardin myötä yrityksen toimialasta saadaan monipuolisempaa tietoa tilinpäätöksen perusteella.

Esimerkiksi konsultointiyritys ei tarvitse liiketoimintaansa juurikaan esineitä vaan vuokratavaan omaisuuteen kuuluu pääasiassa toimitiloja, sekä mahdollisesti pientä välineistöä kuten tietokoneita. Destia puolestaan tarvitsee liiketoimintaansa paljon esineitä, kuten autoja, sekä suurempia ja pienempiä työvälineitä, kuten nostureita ja työmaaparakeja. Kun vuokrattavaa esineistöä ei käsitellä käyttöomaisuuden tapaan, ei sijoittaja pysty taseen perusteella päättelemään millainen tarve yrityksessä on erilaisille liiketoimintaan tarvittaville esineille. IFRS 16 -standardin myötä taseesta voidaan lukea aiempaa kattavampaa tietoa toimialasta ja siitä, millainen kulurakenne yrityksellä on.

5 Loppusanat

IFRS 16 -standardin käyttöönotto on Suomen lainsäädännön mukaan pakollista kaikille IFRS-tilinpäätöstapaa käyttäville yrityksille. Toimeksiantajayrityksen on aloitettava standardin mukaisen tilinpäätöskäytännön noudattaminen viimeistään 1.1.2019 tai sen jälkeen tehtyjen vuokrasopimusten osalta. Standardin käyttöönotto on mahdollista aloittaa jo ennen vuotta 2019, mutta se ei ole pakollista.

Standardiin on tarpeellista tutustua huolellisesti ja sen käyttöönotto vaatiikin standardin sisällön huolellista tuntemusta, varsinkin jos standardin sisältämät helpotukset taseen ulkopuolelle jätettävistä vuokrasopimuksista halutaan hyödyntää. Tämä onkin erittäin suositeltavaa, sillä tutkimus todistikin, että yhtiössä on paljon pienesineitä käsitteleviä vuokrasopimuksia, jotka ovat pääasiassa vuokra-ajaltaan alle 12 kuukautta.

Lisäksi standardin käyttöönotto tulee edellyttämään voimassa olevien vuokrasopimusten keskittämistä yhteen aineistoon. Tutkimusta tehdessä nousi esiin, että vuokrasopimuksia on eri liiketoiminnoissa ripoteltuna ja haasteellista olikin koota ne kaikki yhteen paikkaan taloudellisen vaikutuksen selvittämiseksi. Kaikista vuokrasopimuksista tulisi olla tieto niiden kestosta, sekä vuokrattavan esineen arvosta uutena ostettuna.

Opinnäytetyön tutkimusongelmana oli selvittää, mitä IFRS 16 -standardi sisältää ja arvioida kuinka standardin käyttöönotto tulee vaikuttamaan Destian konsernilaskentaan. Tutkimuksen perusteella huomattiin, että standardin myötä IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisessa raportoinnissa taseen leasingomaisuus ja -velka tulevat kasvamaan. Opinnäytetyötä varten lasketuista tunnusluvuista kävi ilmi, että taseen loppusumma kasvaa leasingvelan myötä. Omavaraisuusaste laskee pitkäaikaisen velan lisääntyttyä ja gearing-prosentti vastaavasti kasvaa velan osuuden suhteessa omaan pääomaan kasvaessa.

Vuokraamalla esineitä toimeksiantajayrityksessä on pyritty keventämään tasetta ja uuden standardin myötä vuokraamalla saatu tasetta keventävä vaikutus nollautuu IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaisessa raportoinnissa. Tämä antaa sijoittajille ja muille toimeksiantajayrityksen taloudellista informaatiota käsitteleville tahoille aiempaa monipuolisempaa kuvaa yrityksen liiketoiminnasta. Toisaalta standardi lisää työmäärää, kun voimassa olevia vuokrasopimuksia täytyy hallinnoida aiempaa laajemmin. Jatkotutkimustarvetta ilmenikin siinä, että IFRS 16 -standardin käyttöönoton koordinointia ja toteuttamista voitaisiin selvittää käytännön tasolla, eli kuinka vuokrasopimukset saataisiin hallinnoitua yhteen aineistoon.

Opinnäytetyössä onnistuttiin selvittämään, mitä IFRS 16 -standardi sisältää ja arvioimaan sisällön vaikutusta toimeksiantajayrityksen konsernilaskentaan. Työllä selkeytettiin standardin sisältöä ja poimittiin esiin olennaiset kohdat toimeksiantajan kannalta. Lisäksi kerätyn vuokrasopimusaineiston perusteella saatiin aikaan arvio, millainen vaikutus standardilla tulee pääpiirteittäin olemaan konsernin taseeseen ja valittuihin tunnuslukuihin.

Lähteet

Anttila ym 2010. Anttila R., Halonen J., Jalkanen-Steiner J., Kemppinen O., Kärpänen M., Nurmo P., Penttilä-Räty E., Pyykkönen R-L., Sundvik P., Suomela M., Tolvanen M., Torkkel T., Torniainen T. & Tuomala M. 2010. IFRS-käytännön käsikirja. Edita. Helsinki.

Balance Consulting 2017. Balance Consulting. Tunnuslukuopas. Luettavissa: <http://www.balanceconsulting.fi/tunnusluvut>. Luettu 11.11.2017.

Deloitte 2017. Deloitte Global Services Limited. IAS 17 - Leases. Luettavissa: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>. Luettu 11.12.2017.

Destia 2016. Destia Group -konserni. Destia vuosikertomus 2016. Vantaa. Luettavissa: https://www.destia.fi/media/vuosikertomus-2016/destia_vuosikertomus_2016.pdf. Luettu 16.6.2017.

Destia 2017. Destia Group -konserni. Intranet. Luettu 17.7.2017.

Destia vuosikertomus 2017. Destia Group -konserni. Destia tilinpäätös 2017. Vantaa. Luettavissa: https://www.destia.fi/media/vuosikertomus-2017/destia_tilinpaaotos_2017.pdf. Luettu 1.4.2018.

Destia puolivuositarkastus 2017. Destia Group -konserni. Destia puolivuositarkastus tammi-kesäkuulta 2017. Vantaa. Luettavissa: <https://www.destia.fi/media/yritys/taloudellinen-informaatio/destian-puolivuositarkastus-2017.pdf>. Luettu: 12.12.2017.

Destia Rail Oy työpöytäkirjat. 11.7.2017. Sähköposti.

Haaramo 2009. Haaramo, V. 2009. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö IFRS-raportointi. WS Bookwell Oy. Juva.

Halonen ym 2017. Halonen J., Jaatinen I., Jalkanen-Steiner J., Johansson N., Lähdemäki J., Mäkinen K., Pyykkönen R., Rantanen H., Sundvik P., Suomela M., Toivonen P., Torkkel T., Torniainen T., Tuomala M., Uttula S. 2017. IFRS-käytännön käsikirja. Edita. Helsinki.

IFRS 16. International Accounting Standards Board. Kansainvälinen tilinpäätösstandardi. Vuokrasopimukset.

IFRS Foundation 2017. Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language. Paul Pacter. Lontoo. Luettavissa: <http://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/documents/pocket-guide-2017.pdf>. Luettu 27.8.2017.

Kolehmainen 2014. Kolehmainen, M. 2014. IAS 17 -standardin muutoksen vaikutus yrityksen tunnuslukuihin. Opinnäytetyö. Theseus. Luettavissa: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/75941/Kolehmainen_Mervi.pdf?sequence=1. Luettu 15.4.2017.

Toimitilat. 10.5.2017. Toimitilat-yksikön päällikkö. Destia Oy. Haastattelu. Vantaa.

KPMG 2016. KPMG. IFRSview: KPMG:n neuvontapalveluiden IFRS-artikkelikokoelma. Luettavissa: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-View-2016-Secured.pdf>. Luettu 24.5.2017.

Kalustopäällikkö. 12.5.2017. Destia Oy. Haastattelu. Vantaa.

PWC 2016a. PricewaterhouseCoopers Oy. IFRS 16 In depth -julkaisu. Luettavissa: http://www.pwc.fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/in-depth-ifrs-16-vuokrasopimuksissa-022016.pdf?_ga=1.220127833.1784789826.1486657193. Luettu 24.3.2017.

PWC 2016b. PricewaterhouseCoopers Oy. Uusi standardi vuokrasopimusten kirjanpitoä-sittelystä. Luettavissa: <https://uutishuone.pwc.fi/uusi-standardi-vuokrasopimusten-kirjanpito-akasittelysta/>. Luettu 15.4.2017.

Pörssisäätiö 2005. Pörssisäätiö. Miten tilinpäätös muuttuu? Opas IFRS-standardien vaikutuksista. Luettavissa: <http://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2012/01/1117-IFRS-opas-suomi.pdf>. Luettu 12.11.2017.

Palvelupäällikkö. 2.6.2017. Destia Oy. Haastattelu. Vantaa.

Hankintajohtaja. 22.5.2017. Destia Oy. Haastattelu. Vantaa.

Tilastokeskus 2017. Tilastokeskus. Kvalitatiivinen tutkimus. Luettavissa: https://www.stat.fi/meta/kas/kvalit_tutkimus.html. Luettu 13.4.2018.

Toimistopäällikkö. 22.8.2017. Destia Engineering Oy. Sähköposti.

Tomperi 2015. Tomperi, S. 2015. Kehittyvä kirjanpítotaito. Edita. Helsinki.

Yritystutkimusneuvottelukunta ry. 2006. IFRS-tilinpáátöksen keskeiset periaatteet. Luettavissa: <http://yritystutkimusry.fi/wp-content/uploads/2014/02/julkaisuIFRS08062006.pdf>. Luettu 20.1.2018.

Liitteet

Liite 1. IFRS 16 -standardimuutoksen mukainen Destia-konsernin tase IFRS-tilinpäätöstavan mukaisesti

VARAT 30.6.2017

Pitkäaikaiset varat	
Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet	60,3
Leasingomaisuus	5,5
Liikearvo	83,6
Muut aineettomat hyödykkeet	3,7
Myytavissä olevat rahoitusvarat	2,0
Laskennalliset verosaamiset	4,5
Pitkäaikaiset varat yhteensä	159,8
Lyhytaikaiset varat	
Vaihto-omaisuus	18,0
Myyntisaamiset ja muut saamiset	64,0
Rahavarat	19,6
Lyhytaikaiset varat yhteensä	101,6
Varat yhteensä	261,4

OMA PÄÄOMA JA VELAT

Emoyrityksen omistajille kuuluva oma pääoma	
Osakepääoma	0,1
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	53,0
Hybridilainat	11,5
Muut erät	0,0
Kertyneet voittovarot	14,2
Emoyrityksen omistajille kuuluva oma pääoma	78,7
Pitkäaikaiset velat	
Laskennalliset verovelat	2,9
Eläkevelvoitteet	0,6
Varaukset	14,8
Rahoitusvelat	42,5
Leasingvelka	5,5
Muut velat	4,2
Pitkäaikaiset velat yhteensä	70,5

Lyhytaikaiset velat

Ostovelat ja muut korottomat velat	69,7
Varaukset	4,8
Rahoitusvelat	15,3
Saadut ennakot	22,4
Lyhytaikaiset velat yhteensä	112,1
<hr/>	
Oma pääoma ja velat yhteensä	261,4

Liite 2. Destia-konsernin tase IFRS-tilinpäätöstavan mukaisesti ilman IFRS 16-standardimuutoksen vaikutusta

KONSERNIN TASE

IFRS

Milj. EUR

VARAT

30.6.2017

Pitkäaikaiset varat

Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet	60,3
Liikearvo	83,6
Muut aineettomat hyödykkeet	3,7
Myytavissä olevat rahoitusvarat	2,0
Laskennalliset verosaamiset	4,5
Pitkäaikaiset varat yhteensä	154,3

Lyhytaikaiset varat

Vaihto-omaisuus	18,0
Myyntisaamiset ja muut saamiset	64,0
Rahavarat	19,6
Lyhytaikaiset varat yhteensä	101,6

Varat yhteensä 255,8

OMA PÄÄOMA JA VELAT

Emoyrityksen omistajille kuuluva oma pääoma

Osakepääoma	0,1
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	53,0
Hybridilainat	11,5
Muut erät	0,0
Kertyneet voittovarot	14,2
Emoyrityksen omistajille kuuluva oma pääoma	78,7

Pitkäaikaiset velat

Laskennalliset verovelat	2,9
Eläkevelvoitteet	0,6
Varaukset	14,8
Rahoitusvelat	42,5
Muut velat	4,2
Pitkäaikaiset velat yhteensä	65,0

Lyhytaikaiset velat

Ostovelat ja muut korottomat velat	69,7
Varaukset	4,8
Rahoitusvelat	15,3
Saadut ennakot	22,4
Lyhytaikaiset velat yhteensä	112,1

Oma pääoma ja velat yhteensä 255,8

(Destia puolivuositiedot 2017, 7)